

會計制度監査の構想

岩 田 巖

初度監査は、できるかぎり簡略なものにしては、どうであろうか。

といふ意見は、すでに昨年の春ごろからしばしば耳にしたものであつた。證券取引法第九十三條のこの監査證明に關する規定が施行されて、公認會計士による法定監査がはじめて實施される場合、最初から正規の財務監査を實施するのは、技術上困難であろうし、實際上無理でもあらうから、初年度には、なるべく略式の監査を行うことにしてはどうかといふのである。當時「簡易監査」と呼ばれたのがこれである。

わが國では一般の慣習として、企業が外部の第三者たる職業的監査人に監査を依頼するということはほとんど稀であつて、正式なものとしては、恐らく今回が初めてであるといつても過言ではあるまい。従つて會社側では、その受入體制としての内部組織の整備が必ずしも充分でないばかりか、監査に對する心構もまた充分にはととのつていないようである。いや、會社側ばかりではなく、監査人たる公認會計士側も實際に監査の經驗があるものは多くはない、というよりむしろ卒直に、寥々たるものだといつても言い過ぎではないような有様である。英國や米國で、初度監査

といえ、会社の方が初めて監査を依頼する場合を指すのが普通であるが、わが國の今度の場合、監査をうけるものとするのも初めてであつて、それこそ本當の初度監査といつてよい。

實情はこうである。だから初めから「監査基準」に規定されているような正式の財務監査を強行すると、いろいろの摩擦や混乱が生ずるであろうことは火を見るよりも明かである。殊に初度監査においては、通常の監査手續ばかりでなく、さらに會社の内部事情に關する精細な調査やその他特別の手續が必要であつて、次年度以降の監査に比べると、多くの時日と手數がかかるのが普通である。それ故初年度からただちに正式の監査を実施するのは、わが國の現状では、依頼會社に不當な犠牲を強いるばかりでなく、監査人にとつても過大な負擔をかける處がある。こうした理由から無用な紛糾を避けるために、正規の財務監査に代うるに簡易監査を以てするということは至極時宜に適した着想である。われわれはこれに對して大いに贊意を表したことであつた。

しかしながら簡易監査とはどういうものかということになると、意見はまちまちであり、曖昧であつた。例えば、正規の監査手續のなかから實際上困難と認められるものを省略してどうかという提案があつた。だがどれを選び、どれを省くかという點になると、はつきりしないのである。或は會計手續を期末の綜合試算表のところまで二分して、それ以前の監査は省略し、それ以後の決算整理の部分を監査することにしたら、どうかという意見もでた。だが月次決算を行う會社では、期末決算は頗る簡單になるのが普通であるが、そういう場合でも、これでよいかということになると、躊躇せざるを得ないのである。

簡易監査の必要を認めながら、その内容をきめかねている間に、これに反對する意見もあらわれた。監査手續を簡

略化して、あまり粗末なものになると、却つて監査制度に對する社會の信頼性を失う虞が多分にある。むしろはじめから正規の監査を強行するに若くはないという強氣の意見である。これは公認會計士側からでたものようである。

簡易監査に關しては、こうして贊否兩論が對峙したまま年を越して今年に入つた。ところが三月八日に至つていよいよ證券取引委員會は昭和廿六年規則第四號「財務書類の監査證明に關する規則」を公布して、かねて待機中の證券取引法第九十三條の監査證明の規定を發動することになつた。その要點は次の通りである。

一、公認會計士監査は昭和二十六年七月一日より實施すること。

二、監査をうける會社は、

(一) 證券取引所に上場されている株式の發行會社

(二) 證券取引法第四條第一項による届出がその效力を生じた株式又は社債の發行會社

にして、資本金が一億圓以上のものとする。但し銀行業及び信託業はこれを除く。

三、監査をうける財務書類は、證券取引法第二十四條第一項、第一百八條の規定により提出されるものに限る。

かように當分の間監査對象の範圍は限定されるが、とにかく七月から實施することに定つたのであつた。そこで初度監査をどうするかということは焦眉の問題となつて、急速にその具體的内容をきめる必要に迫られたのである。

これに對處するため、公認會計士協會では「會計監査要綱」案を作成したが、監査制度の圓滑な實施のためには、むしろ會社側および會計士側が双方合意の上で適當な基準を法定すべしということが強く要望されるに至つた。かくて證券取引委員會は、經濟團體連合會、公認會計士協會および經濟安定本部企業會計基準審議會と協議の上簡易な初

度監査の方針を法定することになり、このため會計監査基準懇談會の設置を見ることになった。これは經團連側委員十四名、公認會計士側十名、企業會計基準審議會側三名の委員よりなり、さらに證券取引委員會、公認會計士管理委員會、企業會計基準審議會および經團連各事務局が傍聴者としてこれに参加した。

懇談會は三月十六日より八月二十七日までに六回開催され、その間小委員會が九回開かれて漸く結論を得るに至つた。過般中間報告として發表された「會計制度監査準則」及び附録「内部統制の質問書」がこれである。「會計制度監査準則」は證券取引委員會によつて法制化され、昭和廿六年七月二十五日證總第百九十九號通牒に殆どそのまま取入れられている。尙、「會計制度監査準則」および「内部統制の質問書」は安本企業會計基準審議會により「監査實施準則」に追補される豫定である。

二

「會計制度監査準則」は初度監査の基本方針を下記のごとく定めている。

「昭和廿六年證券取引委員會規則第四號により株式會社に對して公認會計士の監査が實施される場合には、初度監査にかぎり、次の基本方針に準據するものとする。

一、公認會計士は、會計制度の整備及び運用の状況を検査するにとどめ（以下これを會計制度監査という。）正規の財務諸表監査には及ばないものとする。

二、初年度における會計制度監査は、公認會計士が、会社の定める會計制度につき、職業的専門家として意見を表

明するため、これを行うものとする。

三、會計制度監査においては、公認會計士は、次の事項を検査するものとする。

(イ) 會社の内部機構、業務の實情、その他監査を行うに必要な重要事項。

(ロ) 帳簿組織、勘定體系、傳票系統、證憑整理等その會計組織が正規の簿記の原則に従つて確立されているかどうか。

(ハ) 會社の採用する會計處理の原則および手續が、一般に公正妥當と認められた「企業會計原則」に準據し、當年度も前年度と同様繼續して適用されているかどうか。

(ニ) 原價計算が實施されている場合には、その制度が一般に公正妥當と認められた基準に準據して確立され、會計組織によつて統制されているかどうか。

(ホ) 會計組織が適正な内部牽制組織によつて有効に統制されているかどうか。

(ヘ) 内部監査が實施されている場合には、その組織が適正に確立され、有効に運用されているかどうか。

四、公認會計士は、右の諸事項を確めるため、關係書類の閲覽、職員に對する質問、現場の視察または證憑書類による帳簿の試査を行うにとどめ、資産の實査、債權債務の確認その他外部證據を以てする監査手續はこれを省略するものとする。

五、會計制度監査にもとづく監査報告書には、公認會計士が實施した監査の概要および會社の會計制度に関する公認會計士の意見を明瞭に記載するものとする。』

この基本方針のうち第一は、初度監査として行われるべき會計制度監査の意義を規定したものであり、第二は會計制度監査の目的を明かにしたものであつて、ここに初度監査の大綱が一般に示されている。他の條項はこの二つの大綱から派生したものである。即ち第三は第一をうけて監査されるべき事項即ち監査の範圍を限定しており、第四はこれに関連して監査手續の選擇を定めたものである。これに對して第五は第二の制度監査の目的をうけた監査報告に關する規定であつて、報告書の記載要件が原則的に定められている。従つて第一、第三および第四の條項は一つのグループにまとめて所謂オーディットスコープ（監査範圍）に關する規定であり、第二および第五の條項は一括してオーディットレポート（監査報告）に關する規定であると解釋してもよいであらう。

「會計制度監査準則」には基本方針につづいて「會計制度監査の實施要領」が制定されている。これは基本方針に従つて監査を實施する場合の手續をやや具體的に規定したものである。その條項を掲載することは後にゆずるとして、ただここで一言述べておきたいのは、この「實施要領」もまたオーディットスコープに關する部分とオーディットレポートに關する部分の二つのグループからなることである。「實施要領」の一から十三までの條項は前者に屬し、十四から十七までは後者に屬する。この両者がそれぞれ「基本方針」の二つのグループに對應するものであることはいうまでもない。

三

「基本方針」は第一に「公認會計士は、會計制度の整備及び運用の狀況を檢查するにとどめ（以下これを會計制度監

査という。)正規の財務諸表監査には及ばないものとする。」と規定している。これは「基本方針」の前文にある「初年度監査にかぎり」という句を引けて、初年度監査のスコープを一般的に限定し、會計制度監査の意義を明かにしたものである。この規定からつぎの二つのことが引出される。第一は、初年度には會計制度監査を行うのみであるが、次年度からは財務諸表監査を実施することである。だがこれは次年度から直ちに「監査基準」の規定するような正規の財務諸表監査に乗り移るということの意味するものではない。來年から正規の監査が實行できるかどうかは初年度監査の実施状況を觀察した上で定めることになつてゐるのである。初年度監査を実施した結果、まだ正規の監査は無理であることが判明すれば、第二段の簡易化を考察しなければならぬ。第二は會計制度監査は今年度だけ行われるのではなく、今後會社が初めて證券取引法により監査をうけるようになる場合には、常にこれが適用されるということである。初年度監査としては何時もこの種の監査が実施されるのであつて、初年度から正規の財務諸表監査が行われることはないのである。こういうことが將來いつまでも必要かどうかは問題であつて、何時かは不必要なる時期が來るであろうが、「準則」の建前としては上述のごとくである。

財務諸表監査を次年度以降に延期し、年度には會計制度の監査のみを行うということは、一應初年度監査の簡略化をはかつたものである。このことは簡易監査に對して反對意見があるにも拘らず、わが國の現状からして已むを得ない措置であると思う。然しながらこれは嘗つて問題となつた簡易監査とは甚しく趣を異にするものであることを看過してはならない。「準則」において構想された簡略化は、必ずしも單純な簡易化ではない。本來行わべき正式の初年度監査をごく略式にやつてそれで済ましてしまふといふ意味での簡略化ではないのである。あくまでも本格的な初年度

監査を実施するという建前にたつて、しかも初年度の手續を簡略化しようとしたところに、この「準則」のねらいどころがある。一方において略式化を圖りながら、他方においてどこまでも正式なものを成しとげようという二つの矛盾した要求をどう調整したか。開き直つて答えるほどのこともないが、要するに、時のずれを利用したまでのことにすぎない。即ち正式の初度監査を初年度に一度にまとめてやらないで、一部分づつ長い時日をかけてやろうというまゝのことである。

そもそも正式の財務諸表監査の手續は、これを大別すると、二つの部分に分けることができる。第一は監査計畫を設定すること、第二はこの計畫に従つて監査を実施すること、これである。事實上は兩者の關係は入りこんでいて、必ずしもこの通りにはつきり區別することはできないが、觀念的には、この二段の手續に分けることが可能である。「監査實施基準」の要求する通り、この二つの手續は毎期繰りかえして行わなければならないが、特に初年度においては、第一の監査計畫設定に多大の時間の手續を必要とする。監査人は會社の實情を知らないのであつて、これを充分に調整することなしには、合理的な監査計畫を設計することはできないからである。そこで本準則は、初年度においては、この第一段の手續だけに監査の範圍を限定しようとするのである。即ち會計士は、會社の内部組織その他の事情を綿密に調査し、監査計畫に必要な諸條件を確めるのである。そうして次年度にいたつて、これを基礎として適正な監査計畫を定め、事情の許すかぎり正規の監査を行うという段取になる。

かように正式の初度監査を監査計畫設定のための豫備的な監査とこれに基く財務諸表監査との二段に區別し、初年度には豫備的な監査を行い、次年度には正式の監査を行うのであるから、二事業年度を通じて正式の初度監査を実施

することになる。わが國においては少數の例を除き、ほとんどすべての會社は半期決算を行うのが普通であるから、結局一ヶ年を通じて正式の監査が行われるわけである。とすれば、通常一ヶ年を一事業年度とするアメリカの會社における初度監査の場合と實質的に何ら異なるところはないことになる。この意味においてこの會計制度監査は一見簡易監査であるかのごとくして、實は決して略式な監査でなく、正式の初度監査を念願にしているものであるといつても差支えない。

第二の「初年度における會計制度監査は、公認會計士が、會社の定める會計制度につき職業的専門家としての意見を表明するために、これを行うものとする。」とあるのは、この制度監査の目的を明かにしたものである。

通常の監査が會社の財務諸表について監査人の意見を表明することを目的とするに對して、ここでは財務諸表それ自體でなく、財務諸表の基礎となる會計制度について意見を陳述することが目的である。然しながらここに注意すべきは、制度に關する意見を表明するといつても、適當ならば適當、不適當ならば不適當と調査の結果をそのままに陳述するのではないということである。それは丁度、財務諸表に關する意見の場合と同様である。通常の監査においては監査の結果誤謬や不適正な點を發見した場合、監査人はこの點を依頼人に指摘してその訂正を勸告する。これを受入れるかどうかは依頼人の自由であるが、とにかく監査人は訂正すべき個所を忠告してできるかぎり適正な財務諸表を作成するように指導し、常に監査報告書の上では、會社の財務諸表は適正であるという意見を表明しうるように努力するのである。これが會計士監査制度の根本的な建前である。會計制度監査も亦この例に洩れない。會社の制度に不備な點が發見された場合には、會社の實情に照してこれが合理的な改善を勸告し、できるかぎり會社にこれを直さ

せて、なるべく報告書の上では、會社の制度は適正である旨の意見を表明しうるよう努力することが會計士の任務である。

そもそも公認會計士が監査計畫を設定するためには、會社の會計制度が適正に整備確立されているかどうか、この制度が所期の通り有効に運用されているかどうかを調査することは必要缺くべからざることである。會計制度の整備運用の状況に應じて、監査範圍を限定することが監査計畫を合理的に設定する所以だからである。だがそれよりもさらに重要なことは、制度の不備な點を改善するように指導勸告し、不正誤謬を早期に發見しまたは未然にこれを防止しうるような組織を確立せしめて、外部監査の範圍を會計士みずからできるかぎり縮少することである。會計制度監査の眞の目的がこの點に存することを忘れてはならない。

四

以上において「基本方針」の第一および第二の規定された會計制度監査の大綱を説明した。そこでつきに、第一の條項を基礎とする監査スコープの諸條項をまとめて説明することにする。

會計制度監査は、會社の會計制度の整備運用状況を検査することであるが、然らばここにいう會計制度とは如何なる範圍のものを指すか、制度監査においては具體的にいふと如何なる事項が検査されるべきか、この點を規定するのが第三の條項である。前掲のごとくこれについて六つのポイントが列擧されているが、これを規定した理由を説明するには、大體つぎの三つのグループにまとめて説明するのが便宜である。

第一、会社の内部事情

(イ)の「会社の内部機構、業務の實情、その他監査を行うに必要な重要事項」が屬する。

第二、損益および原價に關する計算處理の原則および手續

(ハ)の「会社の採用する會計處理の原則および手續が一般に公正妥當と認められた「企業會計原則」に準據し、當年度も前年度と同様繼續して適用されているか」および

(ニ)の「原價計算が實施されている場合には、その制度が一般に公正妥當と認められた基準に準據して確立され、會計組織によつて統制されているかどうか」が屬する。

第三、會計記帳、内部牽制および内部監査の組織

(ロ)の「帳簿組織、勘定體系、傳票系統、證憑整理等その會計組織が正規の簿記の原則に従つて確立されているかどうか」

(ホ)の「會計組織が適正な内部牽制組織によつて有効に統制されているかどうか」および

(ヘ)の「内部監査が實施されている場合には、その組織が適正に確立され、有効に運用されているかどうか」が屬する。

この三つに大別された監査事項のなかで、特に重要なのは第三の會計記帳、内部牽制及び内部監査の組織であつて、會計制度監査の中心部分となる。これこそ財務諸表の基礎であり、源泉をなすからである。

この部分を總稱して内部統制組織を呼んでよいと思う。一般に、内部統制組織という場合には、もつと廣い範圍を

包括せしめているが、監査の見地からは上述の範囲のものが重要なのである。(この點については「産業整理」昭和廿六年十月) (號稱「内部統制とは何ぞや」を参照されたい。)

ところでこの意味の内部統制組織を調査し、その當否を検討するためには、會社の内部事情を豫め明かにしておく必要がある。内部統制組織は會社の實情に適應することく設定さるべきものであつて、會社特有の條件乃至事情を無視して、一般的な基準から機械的にその當否を判定すべきではない。ここに内部統制組織の検討には會社の内部機構業務の實情等を調査することが、當然必要となるわけである。

さらに内部統制組織の調査には損益計算および原價計算の處理に關する手續の調査検討が當然附隨して行われなければならない。會計帳簿の記録にはこの計算處理の手續が織込まれてくるのであつて、記帳の當否はこの手續の當否に依存するところが大だからである。若し公正な基準に準據しない手續によつて計算處理が行われる場合には、決算の結果はきわめて不當ものとならざるを得ない。従つて一般に認められた基準にかかわらずして會社の採用する計算處理の原則および手續を検討することは會計制度監査において缺くことの出来ないものである。以上に述べた理由から前掲の六つの條項が制度監査において検査さるべき事項として規定されたのである。

第四には「公認會計士は、右の諸事項を確めるため、關係書類の閲覽、職員に對する質問、現場の視察または證憑書類よる帳簿の試査を行うにとどめ、資産の實査、債權債務の確證その他外部證據を以てする監査手續はこれを省略するものとする。」とある。これは會計制度監査において用いらるべき監査手續を限定する規定である。即ち前述の第三の條項が制度監査において「何をなすべきか」を規定するに對して、これは「如何になすべきか」を規定したものである。

かように監査手續の選擇に制限を設けたのは、要するに初度監査はなるべく手数のかからない簡易なものとしたという基本的な意向によるものにほかならない。會計制度監査であつても、これを監査人が満足のゆくまで行ふとすれば、資産の實査や債權債務の確認、その他これに類する手續を必要とするかもしれない。だがこれらの手續は手數や日數を要するばかりでなく、監査に馴れない現狀においては、會社の事務をディスタープする虞が少なくない。そこで初年度にかぎつては、一應これは省略することにしたのである。

この點において制度監査の手續は簡易化されているけれども、これを以て甚しく粗末なものだと非難することは當らない。米國における System Examination, System Review や獨逸の Organisationsprüfung というのは大體においてこの會計制度監査に相當するものであるが、これらも概ねこの種の手續によるのが普通である。従つて本原則がかように手續を限定しても、あえて不當ではないと思う。

會計制度監査のスコープは基本方針として上述のごとく限定されているが、さらにその「實施要領」がこれを具體的に規定している。第一に監査人員と監査日數についてつぎの規定がある。

「一、監査人は、公認會計士一名および補助者一名合計二名とする。

二、監査日數は、合計二十二日を超えないものとする。」

制度監査はこの人數と日數の枠のなかで實施せよというのである。この制限は會計監査基準懇談會において、會社側の委員から提出された強硬な注文であつた。いや、監査人は公認會計士一名でよいとか二十二日は長過ぎるといふ

意見もでたが、漸く説得して譲歩させたぎりぎりの線であつた。實をいうとこの枠は一番最初に、即ち基本方針がきまる前に、すでに會社側で定められたものであつて、基本方針はむしろこの枠を前提として考慮されたのである。

監査責任者は公認會計士であつて、資格の限定があるが、補助者にはそれがない。従つて誰を使つてよいわけだが、なるべく、公認會計士か會計士補であることが望ましい。監査日数は二十二日以内とあるが、この期間を自由に使つてもよいというわけではない。監査實施につき時期と日割が定められている。また監査場所についても制限があるのである。監査スコープを制約する諸條項を拾い出すと次のごとくである。

「三、會計制度監査は、基礎調査、期中監査、期末監査の三種に區分し、基礎調査は七日以内、期中監査は毎月二日以内、期末監査は七日以内の日數を以てこれを実施するものとする。」

「六、基礎調査は、事業年度開始後會社の經理事務が比較的閑散な時期を選び、原則として本店において所定の期間連續して行うものとする。」

「九、期中監査は、基礎調査實施後、毎月適當な時期を選び所定の期間連續して行うものとする。
十、期中監査は、本店のみならず、主な支店工場等に出張してこれを行うことができる。」

「十三、期末監査は、修正試算表の作成の時より財務諸表作成の時までの間で、本店において行うものとする。」
右の規定の示すように、まづ制度監査に事業年度末に集約して行うのではなく、所謂中間監査インテリム・インスペクションの方式を採用して、事業年度の経過中に分散してこれを実施することになつてゐる。實施時期の順序に従つて區分すると、次の三種になる。

一、基礎調査

これは會計制度の整備状況およびこれに關係ある會計の内部事情を調査するとともに、會社の定める會計制度が會社の現狀に鑑み、且つ一般に認められた基準に照して、適當かどうかを検討することである。

二、期中監査

これは會計制度が會社の經理規定に定めるところに従い、または基礎調査によつて確めた通り、實際上運用されているかどうかを検討することである。

三、期中監査

これは決算における帳簿の集計、整理および財務諸表の作成等に關する手續が、會社の經理規定に定めるところに準據し、または基礎調査によつて確めたところに従い、繼續的に行われているかどうかを検査することである。この三種の手續の實施については、前掲、第六、九、十、および十三の條項が規定するように、日數および場所が大體定められているのであつて、監査人は勝手にこれを變更することができない。

基礎調査は七日以内の日數を以てこれを行うのであつて、事業年度開始後、會社の經理事務が比較的閑散な時期を選んで、毎日連續して行われる。實際上事業年度開始直後の二ヶ月間位は、前期の決算で多くの會社は多忙をきわめていであろうから、おおよそ三ヶ月目にこれを實施することになるであろう。實施の場所は原則として本店であるが、必要がある場合には、支店工場等へ出張することも認められている。但し往復の日數は、七日に加算されることになつていのである。

期中監査は、基礎調査實施後、毎月適當な時期をえらび、二日以内の日數で連續して行われる。事業年度開始後三ヶ月目から始めるとして合計八日以内となる。これは半年決算の場合であるが、一年決算の會社でも、これと同様、八日以内とすることに了解がなつている。従つて大體隔月に行うことになるであらう。場所は本店ばかりでなく、適當な支店工場等を選定して、現場監査を行うことになる。

期末監査は、決算期日後、修正前試算表の作成の時から財務諸表作成の時までの間で、七日以内の日數を以て本店で行われる。

、かように、會計制度監査は相當の立入つた制限が數多く設けられている。これは依頼會社からの監査範圍スコープに對する注文の限界を規定化したものである。個々の依頼會社が自分の都合から勝手な注文をつけこれに對して監査人が自己の責任上精細にすぎる要求をなすことになる、混亂を生ずる虞があるから、監査スコープの最大限を統一的に定めたのである。この限度内の監査では、場合によつては、不充分であることもあらうが、初度監査にかぎつてはそれも差支えないとして證券取引委員會はこれを認めることに了解がなつている。

監査日數については最大の限度が定められているのであるから、三日とか四日とかごく短い期間で片付けてもよいかという疑問がでるかも知れないが、これだけの内容の監査をそう短い期間に行うことは實際上不可能であつて、大體は制限一杯の日數をかけることになるであらう。またこれは法規上認められる制限であるから、依頼會社の希望によりこれ以上の日數または人數を以て監査を實施することは何等妨げがない。

以上において「準則」の規定する監査スコープの大様を説明したが、つぎに監査報告の規定を略述する。

五

會計制度監査の監査報告については、「基本方針」の第五、および「実施要領」の第十四、第十五、第十六、および第十七の條項がこれを規定している。

基本方針

「五、會計制度監査にもとづく監査報告書には、公認會計士が實施した監査の概要および會社の會計制度に関する公認會計士の意見を明瞭に記載するものとする。」

実施要領

「十四、監査報告書は、外部の公表する監査報告書と會社及び證券取引委員會の参考に供する監査概要書との二種に區別する。

十五、外部に公表する監査報告書は、左に掲げる事項及び作成の日附が記載され、且つ當該監査報告書を作成した公認會計士の署名捺印がなければならない。

(イ)公認會計士が實施した監査の範圍及び手續の概要、並びに會計制度監査準則に従つて監査が實施された場合には、その旨。

(ロ)會社の會計制度が適正に確立され、有効に運用されているかどうかに関する公認會計士の意見。

十六、(1) 會社及び證券取引委員會の參考に供する監査概要書には、公認會計士が實施した監査の範圍及び手續の概要をなるべく明細に記載するものとする。

(2) 前項の場合、次の事項を省略してはならない。

(イ) 監査日數。基礎調査、期中監査および期末監査に要した日數を區別して記載する。

(ロ) 支店工場に出張して現場監査を實施した場合には、その場所及び所要日數。

十七、(1) 會社及び證券取引委員會の參考に供する監査概要書には、その會計制度の適否に關する公認會計士の意見を會計組織、會計處理の原則及び手續並びに内部牽制又は内部監査の組織に區別してなるべく明細に記載するものとする。

(2) 必要がある場合には、會計制度の改善に關する公認會計士の勸告を記載するものとする。」

公認會計士は、會計制度監査を實施した結果、その結論として、「基本方針」の第二が規定するように、會社の定める會計制度について意見を陳述するのであるが、この意見の表明のために報告書を作成しなければならない。この報告書に記載する内容は、「基本方針」の第五が規定するごとく、一は公認會計士が實施した監査の概要であり、二は會計制度に關する公認會計士の意見である。即ち通常の監査の報告書と同様に、制度監査の報告書も亦範圍區分と意見區分との二つの部分から成り立っているのである。

「實施要領」はこの「基本方針」の第五を受けて、これらの報告内容につき記載すべき要件を規定したものである。まづ報告書は二種に分たれる。一は財務諸表に附して外部に公表するものである。他は會社及び證券取引委員會の參

考に供する監査概要書であつて、これは外部には公表しないことになつてゐる。この兩者は通常の監査における短文形式の報告書と長文形式の報告書に相當するものである。

範圍區分および意見區分の記載要件はこの兩者によつて異つてゐる。前者はできるだけ簡潔明瞭に監査の概要と意見を記載すべきである。

(イ)公認會計士が實施した監査の範圍および手續の概要、ならびに會計制度監査準則に従つて監査が實施された場合にはその旨。

(ロ)會社の會計制度が適正に確立され、有効に適用されてゐるかどうかに關する公認會計士の意見。

(ハ)報告書作成の日附、公認會計士の署名捺印にわが監査報告に記載さるべき要件であるが、その書式はおそらく通常の監査報告書の雛形に準據を適當に決定されることになると思われる。

會社および證券取引委員會の參考に供する監査概要書は、外部に公表する監査報告書とは異なり、監査の概要および意見は、なるべく詳細に記載するのである、即ち範圍區分においては、公認會計士が實施した監査の程度、手續、日程、場所等が一讀して明瞭に分るように、精細な記述を行わなければならない。「實施要領」の第十六の條項には、この範圍區分において省略してはならない事項として、

(イ)監査日數。基礎調査、期中監査、期末監査に要した日數、

(ロ)支店工場等に出張して現場監査を實施した場合には、その場所及び所要日數

を指定してゐるが、そのほかに、如何な帳簿書類の試査を行つたか、現場の視察として如何なることをしたか、その

他監査の手續等を明細に記載すべきであらう。

次に意見区分においては、單に會計制度全般に對する意見ばかりでなく、會計組織、會計手續、内部牽制、内部監査等につき個々の具點的な點について、所見を述べるとともに、改良改善に關する指示勸告を記載するのである。

かように、監査概要書において監査範圍の詳細な記載をなさしめるのは、専ら證券取引委員會の參考に供するためであつて、委員會はこれに依つて公認會計士が合理的な監査を實施したかどうかを檢閲するのである。おそらく杞憂におわることと思うが、きわめて粗雑な監査を行うのみで濟すものがあるとすれば、折角の監査制度を傷つけることになるのであつて、かかることのないように取締るとともに、監査制度の信用を昇めるために、證券取引委員會は、あえてこの措置を講ずるのである。従つてもし必要があると認められる場合には、監査概要書ばかりでなく、監査調書を徴して監査の内容を査閲する場合があるかもしれない。

つきに、意見区分につき詳細な記載を行わしめるのは、専ら依頼會社の參考に供するためであつて、會社は公認會計士の意見を徴し、自己の會計制度を反省し、その整備改善をはかる資料とするのである。従つてこの部分こそ公認會計士の依頼會社に對するサービスの最も重要な點であつて、その手腕を大いに發揮することが期待される。會計士監査が會社にとつて如何に効果のあるものであるか、その効果が如何に監査の費用を償つてあまりあるものかを、公認會計士は會社をして充分に認識せしめなければならぬ。この意味において、意見区分がどう記載されるかは正に會計士監査の試金石ともいべきものである。

以上において會計制度監査の構造を監査の範圍^{スコープ}および監査の報告にわけて明かにしたが、この二つの部分は、觀點をかえてみると、前者は依頼人側からする監査範圍の指定、後者は公認會計士の責任の限定を、それぞれ規定したものであると解することができる。

即ち第一は依頼會社が公認會計士と監査契約をむすぶ場合、監査さるべき事項および手續等について依頼會社が注文する條件の限度を統一的に規定したものである。本準則に従つて條件を附した監査が著しく制約された簡易監査であつて、所謂レストリクティッドイクザミネーションであることはいうまでもない。だがかように限定された監査であつても證券取引委員會は、これを初年度にかぎつては有效なものと認めるのである。

第二の部分はかかる監査契約の下に監査を行う會計士の責任の範圍を限定した規定である。公認會計士は依頼會社の註文に應じてかように制限された監査を実施するのであるから、これでは會社の財務諸表に對する意見を表明することは、勿論できないのであつて、會計制度に關する意見についてのみ、責任を負うるのである。従つてかかる限定された意見だけを報告書に記載するのであるが、この報告書でも證券取引委員會は初年度に限り有效なものと認めるのである。